

4 Prestazioni socio assistenziali delle cooperative sociali (Articolo 1, commi da 488 a 490)

I commi da 488 a 490 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2013 modificano la disciplina ai fini dell'imposta sul valore aggiunto delle prestazioni di assistenza e sicurezza sociale rese dalle cooperative e dai loro consorzi - contenuta nel n. 41-*bis* della Tabella A, parte II, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

In particolare, il comma 488 dispone l'abrogazione del citato n. 41-*bis*, che prevede l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4 per cento alle *“prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed*

inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale”.

Il medesimo comma dispone, altresì, l'introduzione del n. 127-undevicies nella parte III della medesima Tabella, ai sensi del quale sono ora soggette all'aliquota del 10 per cento *“le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, primo comma, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale”.*

Da un punto di vista oggettivo trattasi nello specifico delle:

- 1. prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie (...) (cfr. articolo 10, primo comma, n.18);*
- 2. prestazioni di ricovero e cura ..., compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali (cfr. articolo 10, primo comma, n.19);*
- 3. prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, ..., comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ..., nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie... (cfr. articolo 10, primo comma, n.20);*
- 4. prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla legge 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie (cfr. articolo 10, primo comma, n. 21);*

5. *prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, ... (cfr. articolo 10, primo comma, n.27-ter).*

Da un punto di vista soggettivo la norma subordina l'applicazione dell'aliquota agevolata del 10 per cento alla condizione che le citate prestazioni siano rese *“da cooperative sociali e loro consorzi in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale”* nei confronti *“degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo”*.

Il comma 489 prevede, poi, la soppressione del primo e secondo periodo dell'art. 1, comma 331, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, che in via interpretativa estendeva l'aliquota agevolata del 4 per cento contenuta nel citato numero 41-bis) della tabella A, parte II, allegata al DPR. n. 633 del 1972 anche alle prestazioni sopra elencate (di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10) rese nei confronti dei soggetti indicati nel n. 41-bis), in generale, da qualunque tipo di cooperativa e loro consorzio, sia direttamente nei confronti del destinatario finale, sia in esecuzione di contratti di appalto e convenzioni.

Il medesimo articolo consentiva, altresì, alle cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 (ONLUS di diritto), di optare per la previsione di cui all'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 ossia di beneficiare del regime fiscale più favorevole.

Il comma 490 stabilisce, infine, l'entrata in vigore delle nuove disposizioni, che si applicheranno "*alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati dopo il 31 dicembre 2013*".

Si osserva che, prima delle modifiche normative sopra richiamate, le prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative fornite da cooperative – direttamente ovvero in base a contratti di appalto e convenzioni - avevano due diversi tipi di trattamento ai fini IVA. In particolare:

- se erano rese da cooperative e loro consorzi erano soggette all'aliquota ridotta del quattro per cento di cui a n. 41-*bis*);
- se erano rese dalle cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 ed i loro consorzi, in quanto ONLUS di diritto ai sensi dell'art. 10, comma 8, del d.lgs. n. 460 del 1997, potevano applicare sia il regime imponibile con l'aliquota agevolata sia il regime di esenzione.

Per effetto delle nuove disposizioni viene meno la possibilità per le cooperative sociali di cui alla legge n. 381 del 1991 ed i loro consorzi di esercitare l'opzione per il regime IVA applicabile alle prestazioni rese che ora è necessariamente di imponibilità.

Inoltre, in base al disposto del novello n. 127 *undevicies*, possono applicare l'aliquota ridotta del 10 per cento sulle prestazioni sociali solo le **cooperative sociali e loro consorzi** e non più anche le cooperative generiche.

L'aliquota del dieci per cento si rende applicabile, inoltre, alle sole prestazioni rese dalle cooperative sociali **in esecuzione di contratti di appalto e convenzioni**, e **non** anche a quelle eseguite **direttamente**.

Di conseguenza, nel caso in cui la cooperativa sociale effettui la prestazione direttamente nei confronti del fruitore, l'unico regime utilizzabile sarà quello dell'esenzione dall'imposta.

Riepilogando, le prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative di cui ai nn. da 18) a 21) e 27-*ter*) dell'art. 10, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, rese

da società cooperative, saranno, dunque, assoggettate a diversi trattamenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

- regime di **esenzione** dall'imposta, se rese da cooperative che abbiano la qualifica di ONLUS e cooperative sociali (ONLUS di diritto), direttamente nei confronti del fruitore finale;
- **aliquota IVA del dieci per cento**, se rese da cooperative sociali e loro consorzi, in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale;
- **aliquota ordinaria del ventuno per cento**, se rese da cooperative non ONLUS (sia ordinarie che di diritto) e sempreché non abbiano le caratteristiche per rientrare nell'applicazione delle esenzioni.

Come già innanzi evidenziato, il comma 490 dispone che le modifiche all'attuale sistema si applicano relativamente alle operazioni compiute in base ai contratti stipulati dopo il 31 dicembre 2013, pertanto fino a quando sarà efficace un contratto stipulato precedentemente, continuerà **ad applicarsi l'aliquota del 4 per cento**. Ai rinnovi - espressi o taciti- nonché le proroghe di contratti già in essere tra le parti successivi alla predetta data del 31 dicembre 2013 si applica il nuovo regime.

Si osserva, tuttavia, che l'abrogazione del n. 41-*bis*) della Tab. A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972, ha effetto già dal 1° gennaio 2013, data di entrata in vigore della legge di stabilità 2013, pertanto le prestazioni **rese direttamente** nei confronti dei fruitori saranno assoggettate al regime di esenzione per le cooperative sociali - ONLUS e per le cooperative - ONLUS, mentre per le altre cooperative l'aliquota IVA sarà quella ordinaria del ventuno per cento.

Si osserva, inoltre, che laddove la cooperativa sociale renda le prestazioni in argomento sia direttamente nei confronti di soggetti che ne usufruiscono, sia in base a contratti di appalto o convenzioni, la stessa dovrà applicare contemporaneamente e rispettivamente il regime di esenzione e quello di imponibilità ad aliquota ridotta, con inevitabile calcolo delle percentuali di detrazione.

Si evidenzia, infine, che le modifiche sopra illustrate si sono rese necessarie per adeguare la normativa interna a quella comunitaria, al fine di evitare la formalizzazione di una procedura d'infrazione da parte della Commissione europea, che aveva già avviato una richiesta di informazioni all'Italia in relazione alla disposizione sopra richiamata, perché evidenziava profili di contrasto con la Direttiva 2006/112/CE.

L'articolo 110 della Direttiva, infatti, consente agli Stati membri di continuare ad applicare aliquote ridotte inferiori al minimo prescritto dall'articolo 99, purché le stesse siano in vigore già prima del 1 gennaio 1991 e che, comunque, siano conformi alla legislazione comunitaria, siano state adottate per ragioni di interesse sociale ben definite e a favore dei consumatori finali.

Com'è noto, invece, l'aliquota agevolata per le cooperative sociali ed i loro consorzi è stata introdotta nel nostro ordinamento il 18 dicembre 1991.

Il n. 15) dell'Allegato III alla Direttiva 2006/112/CE, inoltre, accorda la possibilità di istituire aliquote ridotte non inferiori al 5 per cento alle *“cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di organismi di cui è riconosciuto il carattere sociale dagli Stati membri e che sono impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale, nella misura in cui tali operazioni non siano esenti in virtù degli articoli 132, 135 e 136”*.

Conseguentemente non era in linea con la Direttiva la possibilità concessa anche alle cooperative non sociali e loro consorzi di beneficiare dell'aliquota di favore tanto più con riferimento ad operazioni per le quali è disposto il regime di esenzione.

Nella tabella che segue viene sintetizzato il trattamento ai fini Iva delle prestazioni socio-assistenziali rese dalle cooperative sociali, ante e post modifiche introdotte con la *legge di stabilità 2013*.

Soggetti	Operazioni	disciplina IVA ante legge di stabilità	Disciplina IVA post legge di stabilità
Cooperative generiche NON sociali e NON ONLUS	Prestazioni rese DIRETTAMENTE nei confronti del fruitore finale	Operazioni soggette all'aliquota IVA del 4 per cento (n. 41- <i>bis</i> tabella A parte II)	Operazioni soggette all'aliquota IVA del 21 per cento
	Prestazioni rese in esecuzione di contratti di APPALTO o CONVENZIONI		
Cooperative sociali e loro consorzi ONLUS di diritto	Prestazioni rese DIRETTAMENTE nei confronti del fruitore finale	Operazioni soggette all'aliquota IVA del 4 per cento oppure Operazioni ESENTI da IVA su opzione	Operazioni ESENTI da IVA
	Prestazioni rese in esecuzione di contratti di APPALTO o CONVENZIONI		Operazioni soggette all'aliquota IVA del 4 per cento per appalti stipulati <i>ante</i> 31/12/2013
			Operazioni soggette all'aliquota IVA del 10 per cento per appalti stipulati <i>post</i> 31/12/2013
Cooperative generiche ONLUS	Prestazioni rese DIRETTAMENTE nei confronti del fruitore finale	Operazioni esenti da IVA	Operazioni esenti da IVA
	Prestazioni rese in esecuzione di contratti di APPALTO o CONVENZIONI		